

Audience publique du 23 novembre 2009

Recours formé par

- 1) la société ..., ...,
- 2) Monsieur ..., ..., (AR)
- 3) Monsieur ..., ... (F)

contre des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises et de copropriétés émis par
le bureau d'imposition sociétés 3 de Luxembourg
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

I.

Vu la requête inscrite sous le numéro 25467 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 4 mars 2009 par Maître Dieter GROZINGER-DE ROSNAY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société civile ..., établie et ayant son siège social à L-..., ..., ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur des Contributions directes du 4 février 2009 déclarant irrecevables ses demandes et requêtes et notamment sa contestation, réclamation, demande de remise gracieuse, demande en remboursement et restitution d'impôts payés du 9 juillet 2008 contre les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2004 émis le 30 novembre, de l'année 2005 émis le 15 novembre et de l'année 2006 émis le 8 août 2007 ;

II.

Vu la requête inscrite sous le numéro 25468 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 4 mars 2009 par Maître Dieter GROZINGER-DE ROSNAY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... demeurant à ..., Argentine, ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur des Contributions directes du 4 février 2009 déclarant irrecevables ses demandes et requêtes et notamment sa contestation, réclamation, demande de remise gracieuse, demande en remboursement et restitution d'impôts payés du 9 juillet 2008 contre les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2004 émis le 30 novembre 2005, de l'année 2005 émis le 15 novembre 2006, et de l'année 2006 émis le 8 août 2007 ;

III.

Vu la requête inscrite sous le numéro 25469 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 4 mars 2009 par Maître Dieter GROZINGER-DE ROSNAY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à F-..., ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur des Contributions directes du 4 février 2009 déclarant irrecevables ses demandes et requêtes et notamment sa contestation, réclamation, demande de remise gracieuse, demande en remboursement et restitution d'impôts payés du 9 juillet 2008 contre les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2004, émis le 30 novembre 2005, de l'année 2005 émis le 15 novembre 2006 et de l'année 2006 émis le 8 août 2007 ;

I., II et III

Vu les mémoires en réponse du délégué du gouvernement déposés au greffe du tribunal administratif le 4 juin 2009 ;

Vu les mémoires en réplique déposés au greffe du tribunal administratif le 3 juillet 2009 par Maître Dieter GROZINGER-DE ROSNAY dans les affaires inscrites sous les numéros du rôle respectifs 25467, 25468 et 25469 ;

Vu les mémoires en duplique du délégué du gouvernement déposés au greffe du tribunal administratif le 24 juillet 2009 dans les affaires inscrites sous les numéros du rôle respectifs 25467, 25468 et 25469 ;

Vu la demande formulée le 24 septembre 2009 par Maître Dieter GROZINGER-DE ROSNAY tendant à se voir accorder la possibilité de déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions directoriales déferées ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport ainsi que Maître Jean-Philippe HALLEZ , en remplacement de Maître Dieter GROZINGER-DE ROSNAY et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 octobre 2009.

Le bureau d'imposition sociétés 3 de l'administration des Contributions directes émit en date respectivement des 30 novembre 2005, 15 novembre 2006 et 8 août 2007 les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés concernant les années respectives 2004, 2005 et 2006 à l'encontre de la société civile ... qui a pour associés Messieurs ... et ... et comme unique source de revenus des redevances de brevets.

Par courriers du 9 juillet 2008 libellés en termes identiques, la société civile ... et chacun de ses associés se sont adressés au directeur de l'administration des Contributions directes par l'intermédiaire de leur mandataire pour introduire devant lui sur base des articles 222 et 225 de la loi générale des impôts (Abgabenordnung), ci-après « AO », ou de toute autre disposition légale applicable, une demande d'annulation, sinon de rectification ou de modification des bases d'imposition, des cotes ou du dispositif des trois bulletins d'établissement ci-avant visés.

Cette demande fut motivée par la considération que ce serait à tort que les redevances touchées par la société ... pour l'usage ou la concession de l'usage de brevets ont été imposées au titre de revenus provenant de la location de biens par application de l'article 215 (2) AO alors que ledit article viserait uniquement les revenus provenant de la location de biens immobiliers, tandis que les brevets, en tant que droits intellectuels, appartiendraient à la catégorie des meubles incorporels. Les intéressés relèvent en outre qu'à la suite d'un changement législatif depuis l'année d'imposition 2004, les redevances payées pour l'usage de la concession de l'usage d'un brevet seraient exonérées dans le chef des contribuables non-résidents. L'imposition de ces mêmes redevances s'analyserait dès lors en une erreur relative à l'application de la loi fiscale par l'administration et aurait eu pour effet de priver les deux associés du bénéfice de la suppression de la retenue à la source sur les redevances avec effet depuis le 1^{er} janvier 2004.

A titre subsidiaire la demande ci-avant visée du 9 juillet 2008 fut fondée sur l'article 131 AO enfin d'obtenir l'annulation, sinon la rectification ou la modification des bases d'imposition, des cotes ou du dispositif des bulletins d'établissement en question, ceci au motif que l'absence de la rectification sollicitée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité dans le chef des deux associés qui, par le fait de cette absence de rectification, se verraient privés du bénéfice de la suppression de la retenue à la source sur les redevances avec effet à partir du 1^{er} janvier 2004.

Le directeur a rencontré ces trois demandes par des décisions séparées datant chacune du 4 février 2009 en retenant que le paragraphe 222 (2) AO ne serait pas d'application en l'espèce et que de plus aucune des conditions y énumérées ne serait remplie. Le directeur a retenu ensuite que le paragraphe 225 AO traitant des rectifications d'imposition provisoires serait également inapplicable au cas d'espèce, étant donné que les impositions attaquées revêtent toutes un caractère définitif. Il a qualifié ensuite les requêtes en tant que réclamations au sens du paragraphe 228 AO et constata que le délai de réclamation légal de trois mois n'aurait pas été respecté. Il considéra par voie de conséquence que les réclamations étaient tardives, tout en relevant notamment qu'aux termes du paragraphe 83 AO, le délai de recours serait un délai de forclusion et que l'instruction n'aurait pas révélé des circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion par application des paragraphes 86 et 87 AO.

Par trois requêtes séparées inscrites sous les numéros du rôle respectifs 25467, 25468 et 25469 et déposées au greffe du tribunal administratif le 4 mars 2009, la société civile ..., Monsieur ... et Monsieur ... ont fait introduire des recours contentieux tendant

principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des décisions directoriales ci-avant visées leur adressées le 4 février 2009.

Ces trois requêtes étant dirigées contre des décisions directoriales intervenues par rapport à des mêmes bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et les demandeurs respectifs ayant sollicité la jonction des recours, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de faire droit à cette demande et de joindre les trois rôles inscrits sous les numéros respectifs 25467, 25468 et 25469 et de les toiser par un seul jugement.

Quant au recours inscrit sous le numéro 25467

Dans son mémoire en réponse, l'Etat conclut principalement à l'irrecevabilité du recours inscrit sous le numéro 25467 introduit par la société ... au motif qu'en vertu du paragraphe 11bis de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), une société de personnes, en l'espèce une société civile, ne possède pas de personnalité juridique distincte de celle de ses associés, de sorte qu'en matière d'impôts directs elle ne pourrait pas valablement introduire un recours faute d'être elle-même matériellement imposée, seuls les associés personnellement et directement imposables sur leur part dans les bénéfices de la société étant susceptibles d'agir à ce titre.

La société ... résiste à cette argumentation en faisant valoir que conformément à l'article 3 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, les sociétés dont l'objet est civil constitueraient une individualité juridique distincte de celle des associés, de sorte que les exploits pour ou contre ces sociétés seraient valablement faits au nom de la société seule. Dans la mesure où la fixation d'une nouvelle cote d'impôt et consécutivement le remboursement, au profit des sieurs ... et ..., des impôts versés indûment, ne pourrait intervenir que si les bulletins d'établissement sur base desquels les bulletins d'imposition ont été émis, auraient été préalablement rectifiés, respectivement annulés, la société ..., au nom de laquelle les bulletins d'établissement ont été établis, devrait dès lors être admise à introduire un recours en son propre nom.

Tel que relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, en cas d'identité de notions en droit commun et en droit fiscal, la disposition du droit commun ne s'applique qu'à défaut de disposition expresse contraire dans la loi fiscale. Or, conformément au paragraphe 11bis de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* »¹, qui dispose « *les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique et les sociétés civiles sont considérés comme n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celle des associés* », les sociétés de personnes, dont les sociétés civiles immobilières, sont considérées comme fiscalement transparentes en matière d'imposition sur le revenu, même si en droit des sociétés elles sont considérées comme ayant une personnalité juridique distincte. Elles ne constituent dès lors pas des sujets fiscaux autonomes, de sorte à ne pas être imposées

¹ Tel qu'insérée dans la loi d'adaptation fiscale par l'article 175 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* ».

dans leur propre chef, mais dans le chef de leurs associés qui sont soumis personnellement à l'impôt sur le revenu pour leur part dans le revenu de la société².

Il s'ensuit que c'est à juste titre, au vu de la volonté du législateur de dénier du point de vue de la fiscalité directe, toute personnalité fiscale aux sociétés civiles que le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours tel qu'introduit par la société ..., celle-ci ne pouvant agir en matière de contentieux fiscal qu'indirectement au travers de ses associés. Le recours inscrit sous le numéro du rôle 25467 est partant à rejeter pour être irrecevable.

Quant aux recours inscrits sous les numéros 25468 et 25469

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une requête par lui qualifiée de réclamation contre un bulletin d'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal, lequel est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a par voie de conséquence pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de leurs requêtes respectives, les parties demanderesses se prévalent du principe de la légalité de l'impôt qui aurait pour conséquence que la dette d'impôt ne prendrait naissance que lorsque les conditions d'imposition prévues par la loi sont réunies dans le chef du contribuable. Elles se prévalent à cet égard du paragraphe 3 (1) StAnpG et en déduisent que du fait que depuis le 1^{er} janvier 2004 les redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage de brevets ne seraient plus imposables dans le chef des contribuables non résidents, les associés de la société ... n'auraient donc aucune dette d'impôt afférente depuis 2004, étant donné que les bulletins d'établissement ayant fait l'objet de leurs réclamations respectives ne sauraient créer par eux-mêmes la dette d'impôt. De ce fait, elles estiment que l'inobservation du délai de réclamation de trois mois ne saurait leur être opposable.

Si l'alinéa (1) du paragraphe 3 StAnpG, en disposant « *Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft* », définit certes le point de naissance de la dette d'impôt, force est cependant de constater que l'alinéa (2) du même paragraphe 3 prend soin de préciser que la naissance de la dette d'impôt reste sans influence sur la question de la fixation de l'impôt, voire sur la question du caractère redevable de l'impôt (« *Auf die Entstehung der Steuerschuld ist es ohne Einfluss, ob und wann die Steuer festgesetzt wird und wann die Steuer zu entrichten (wann sie fällig) ist* »). Conformément encore au paragraphe 91 AO, un bulletin prend effet à travers sa notification, ceci indépendamment de sa légalité qui peut le cas échéant être contestée moyennant introduction des différentes voies de recours ouvertes au contribuable.

² cf. trib. adm. 29.4.2009, n° 24674

Il se dégage des considérations qui précèdent que le premier moyen des demandeurs fondé sur le paragraphe 3 (1) StAnpG laisse d'être fondé.

Les parties demanderesses résistent ensuite au motif d'irrecevabilité pour cause de tardiveté leur opposé en donnant à considérer qu'au départ elles demandaient l'annulation, sinon la rectification ou la modification des bases d'imposition, des cotes ou du dispositif des bulletins d'établissement litigieux sur base des paragraphes 222 et 225 AO ; or le paragraphe 222, alinéa 1^{er} (4) AO permettrait notamment à l'administration de procéder à la rectification d'un bulletin d'établissement dans l'hypothèse où il s'avère lors d'une vérification avant prescription qu'une erreur avait été commise dont la rectification conduirait à une imposition plus favorable (*« Wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor dem Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt »*).

Les parties demanderesses font valoir en outre à cet égard qu'une demande en rectification basée sur ledit paragraphe 222 AO ne serait pas enfermée dans le délai de réclamation de trois mois prévu au paragraphe 228 AO, étant donné que ledit paragraphe aurait précisément pour but d'empêcher que des erreurs d'imposition soient maintenues pour la seule raison que le contribuable a omis de réclamer en temps utile.

Les requérantes ont présenté un écrit au directeur des Contributions pour solliciter l'émission d'un bulletin rectificatif sur base notamment du paragraphe 222 AO et le directeur, moyennant ses décisions déferées, a principalement réfuté l'applicabilité dudit paragraphe 222 au motif que seul le bureau d'imposition serait investi de la compétence pour émettre des bulletins rectificatifs.

Le paragraphe 222 AO habilite l'administration à émettre des bulletins rectificatifs dans des hypothèses limitativement énumérées dans le but d'empêcher que des erreurs d'imposition soient maintenues pour la seule raison que le contribuable a omis de réclamer en temps utile ; il permet à l'administration de redresser, même après l'expiration du délai de recours, toute inexactitude constatée lors d'une vérification ultérieure³.

Force est cependant aussi de constater que la rectification d'un bulletin d'impôt rentre dans la compétence exclusive du bureau d'imposition et que le directeur ne peut ainsi être utilement saisi d'une telle demande. En outre, si le paragraphe 222 AO a certes pour but d'empêcher que des erreurs d'imposition soient maintenues pour la seule raison que le contribuable a omis de réclamer en temps utile, le contribuable ne peut cependant pas obliger l'administration à procéder à de nouvelles investigations et le refus de celle-ci d'instruire à nouveau sur la situation du contribuable n'est susceptible d'aucun recours⁴. Le contribuable dispose en effet d'un délai de réclamation légal de trois mois qui lui permet de faire valoir son point de vue et au-delà de ce délai de 3 mois, il importe que

³ cf. Conseil d'Etat, 6 janvier 1960, n° 5609 du rôle

⁴ cf. Conseil d'Etat, 6 janvier 1960, n° 5609 et trib. adm. 8 juillet 2004, n° 17323

l'Etat puisse considérer les impôts – des rentrées financières – comme acquises, sauf sa propre faculté de redresser certaines erreurs.

Concernant ensuite le paragraphe 225 AO également invoqué par les requérantes à l'appui de leur démarche auprès du directeur, celui-ci a valablement pu relever que cette disposition traite de la rectification d'impositions provisoires pour en écarter l'application en l'espèce, les bulletins faisant grief ne s'analysant en effet pas en des bulletins de rectification d'impositions provisoires, mais constituant des bulletins définitifs ne tombant pas sous le champ d'application du paragraphe 225 AO.

A partir de ce constat, le directeur a ensuite valablement pu qualifier les requêtes lui adressées de réclamations au sens du paragraphe 228 AO. En effet, si le paragraphe 237 AO, en disposant „*gegen andere als die in den Paragraphen 211, 212, 214, 215, 215 (a) und 212 (a), Absatz 1, und 235 bezeichneten Verfügungen von Steuerbehörden ist lediglich die Beschwerde gegeben*“, admet certes la voie de recours de la contestation à l'encontre de toutes les décisions qui ne sont pas des bulletins au sens de la AO, il n'est pas moins que les bulletins ayant fait l'objet de la démarche des requérants auprès du directeur n'étaient pas susceptibles d'un recours sur pied dudit paragraphe 237 AO, mais n'ont pu être critiqués que dans le cadre de la voie de recours spécifique prévue à leur encontre, à savoir la réclamation.

Encore que les requérants aient agi devant le directeur à titre subsidiaire sur base du paragraphe 131 AO en sollicitant une remise gracieuse, le directeur, en présence d'un écrit véhiculant plusieurs voies de recours distinctes, était tenu de le qualifier, c'est-à-dire de déterminer s'il s'agit d'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou d'une demande en remise gracieuse fondée sur le paragraphe 131 AO, voire encore d'une simple réclamation hiérarchique introduite dans le but de voir ordonner une modification des bulletins sur base notamment du paragraphe 222 AO. Or, une remise gracieuse sur pied du paragraphe 131 AO n'étant concevable que dans la mesure où la légalité de la perception d'un impôt n'est pas contestée, la nature des contestations portées en l'espèce devant le directeur a naturellement exclu une qualification dans le sens d'une demande en remise gracieuse. Une rigueur objective ne peut en effet pas résulter d'une fausse application de la loi fiscale, étant donné que la voie de la remise gracieuse est exclusive de la voie contentieuse enclenchée par le préalable de la réclamation⁵.

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que le directeur a valablement pu arriver à la conclusion qu'aux termes du paragraphe 252 AO, les réclamations lui soumises étaient tardives et partant irrecevables.

Il s'ensuit que les deux recours sous examen sont à rejeter pour être non fondés.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

⁵ voir en ce sens trib. adm. 28 janvier 2004, n° 16541 du rôle, Pas. adm. 2008, Impôts, n° 321 et autres références y citées

prononce la jonction des recours inscrits sous les numéros 25467, 25468 et 25469 ;

rejette les trois recours ;

condamne les parties demanderesses aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 23 novembre 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünnen, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 23 novembre 2009
Le Greffier du Tribunal administratif